

# Jurisprudencia administrativa del impuesto de Derechos reales

## I

*Herencia. Vendida la nuda propiedad de una finca a una persona a la cual el vendedor había instituido heredera dos días antes de la venta y fallecido dicho vendedor un año después, la finca vendida ha de estimarse que formaba parte del caudal hereditario íntegramente y debe liquidarse por el valor total comprobado el día del fallecimiento del vendedor, sin que pueda deducirse lo que se pagó por la compra de la nuda propiedad.*

El artículo 7.<sup>º</sup> de la ley de 22 de Julio de 1922 dispone se considerarán parte del caudal hereditario los bienes transmitidos por el causante, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratada con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones ; precepto que fué dictado para regular la transmisión de la nuda propiedad de los bienes ; equivaliendo a ello la cesión de éstos con reserva del usufructo ; no es admisible, en contra de esto, la alegación de que únicamente se transmiten derechos y no bienes por la escritura mediante la que una persona vende a otra la nuda propiedad, reservándose el usufructo vitalicio si el fallecimiento del vendedor, y consiguiente consolidación, ocurre antes de los dos años de la venta y el testamento en que la institución se contenía se otorgó dos días antes de la misma venta, así como tampoco puede estimarse la estipulación, según la que el nudo propietario no entraña en posesión de las fincas hasta morir el usufructuario, pues

tal pacto no supone una condición suspensiva, sino la privación del disfrute de los bienes que se reservaba el nudo propietario. Tampoco autoriza el artículo 75 del Reglamento para distinguir entre las transmisiones a título gratuito, y las a título oneroso, pretendiendo excluir estas últimas de los casos de adición de bienes a la masa hereditaria, pues tal distinción no se halla establecida en los artículos 7 de la Ley y 75 del Reglamento, y, de admitirse, serían ineficaces los preceptos que regulan la adición de la clase indicada por la facilidad con que podría eludirse la aplicación de tales disposiciones.

El recurrente alegó también que al liquidarse, en vez de tomarse el valor de la nuda propiedad, se había tomado el pleno dominio violando el artículo 66, párrafo 11, del Reglamento, que dispone que la extinción del usufructo, aunque sea por muerte del usufructuario, se liquidará, según la naturaleza de los bienes, como adquisición onerosa, cuando el que ostentó la nuda propiedad haya adquirido ésta directamente de la persona en cuyo poder se dividió el dominio o traiga su derecho de quien también lo hubiese adquirido directamente en las mismas condiciones; pero tal precepto carece de aplicación al caso actual, por referirse únicamente a la forma de liquidar la extinción de usufructo, en los casos que regula con carácter general, debiendo, por el contrario, estarse a lo particularmente prevenido en el artículo 75, letra B, cuando se den las circunstancias que en el mismo se establecen. No cabe deducir de la base lo que se pagó por la adquisición de la nuda propiedad, por no autorizarlo el artículo 7 de la Ley y 75 del Reglamento, para los casos, como el presente, comprendidos en la letra de dichos artículos, sino sólo para los incluidos en la letra A, según se previno por la Circular de la Dirección de lo Contencioso de 30 de Septiembre de 1922, y en cambio es deducible la cuota satisfecha por la deducción del usufructo, ya que, en lugar de esta liquidación debe girarse la de herencia total (usufructo y nuda propiedad). (Acuerdo del Tribunal Central de 9 de Noviembre de 1930. 52-1930.)

## II

*Herencia. 1.º Los bienes incluidos en un balance de una entidad mercantil que giraba bajo la razón Hijo de A. deben estimarse*

como propios del causante y tributar como constitutivos de la herencia del mismo causante, salvo aquellos adquiridos por los herederos después de morir aquél, y salvo los gastos generales del negocio y aquellos otros por los que se ha pagado directamente por declaración expresa de los herederos. 2.º El tipo de liquidación es el que resulte aplicable, dada la suma de las bases liquidadas directamente por virtud de declaración de los interesados y la de los aumentos por los valores que constan en el activo del balance, hechas las deducciones apuntadas. 3.º La multa procedente es el ciento por ciento si los bienes base de la liquidación fuesen hallados por virtud de la petición del balance hecho por el liquidador y no por declaración espontánea de los interesados. 4.º Para exigir multa por falta de presentación de documentos es preciso previo requerimiento a los interesados. 5.º El impuesto de timbre debe discutirse en reclamación y expediente distintos del del derechos reales.

Caso. Muerto un causante se hizo en tiempo la declaración de bienes para la liquidación del impuesto y se pagó éste por herencia. El liquidador, dado que continuaba subsistente la razón social Hijo de A., en cuyo nombre comercial actuaba dicho causante, pidió el balance a los interesados, que no lo presentaron, y lo reclamó la Administración de Rentas, instruyendo expediente de comprobación, girando, en consecuencia, diversas liquidaciones complementarias, e imponiendo multa por no haber presentado aquél.

El Tribunal Central fija, en apelación, la doctrina expuesta:

1.º El causante era dueño del negocio mercantil que giraba a su nombre, por lo cual los bienes que figuran en el balance han de reputarse tuyos, salvo los adquiridos después de su muerte, pues el balance base de la liquidación es año y medio posterior a ésta, y debe pagarse impuesto por ellos, exceptuando aquellos por que se pagó el impuesto por declaración directa de los herederos, y además los gastos de correspondencia y gastos, en atención a que si bien figuran éstos en el activo, por ser gastos del negocio, han sido invertidos en el mismo; han de estimarse prueba bastante de la adquisición posterior a la muerte del causante de los bienes, excluidas la certificación del Registro de la Propiedad, las facturas

de compra del carbón y el testimonio notarial de los libros del comerciante; y la base se halla deduciéndo del balance presentado por la Administración de Rentas la base declarada por los interesados, por la que ya se giró el impuesto y los bienes expresados, y no las partidas incluídas en el pasivo del balance, por no estar justificadas con documento que lleve aparejada ejecución, según el artículo 1.429 de la ley de Enjuiciamiento civil y 95 del Reglamento de 20 de Abril de 1911, siendo el criterio sostenido idéntico al del acuerdo del Tribunal Central de 13 de Mayo de 1930 (número 264 del año 1929).

2.<sup>º</sup> En cuanto al tipo de liquidación dispuesto por el artículo 30 del Reglamento de 20 de Abril de 1911, que se pagara el impuesto por herencia, según el grado de parentesco entre el causante y el adquirente y según el valor de lo adquirido por cada heredero, debe aplicarse el tipo que según el número de la tarifa corresponde a la suma de lo que cada heredero adquiera.

3.<sup>º</sup> Demostrado que el capital del causante fué descubierto al practicar el expediente de comprobación mediante la aportación del balance, que no presentaron los herederos espontáneamente, aunque se les pidió dos veces, hay que reconocer que la ocultación se comprende en el párrafo tercero del artículo 180 del Reglamento antiguo, redactado según el Real decreto de 21 de Septiembre de 1922, que castiga con una multa igual a la cuota la falta de declaración de bienes sujetos al impuesto como consecuencia de la no presentación de los documentos que en el plazo marcado debió hacerse, según ha declarado el Tribunal Central en acuerdo de 29 de Abril de 1930 (1 de 1930).

4.<sup>º</sup> Según el artículo 114 del antiguo Reglamento, los interesados deben presentar los documentos necesarios para liquidar, y si no lo hacen, incurren en multa, a tenor de lo dispuesto en los artículos 180 y 80 del mismo Reglamento, de cuyos preceptos se deduce que es requisito necesario que preceda requerimiento al particular, y no hecho así, habiéndose exigido la multa sin el previo requerimiento, la multa es nula.

5.<sup>º</sup> El impuesto del timbre es diferente del de derechos reales, y ha de ser exigido en expediente diferente. (Acuerdo del Tribunal de 28 de Julio de 1931.) 50-1930.

## III

*Herencia.* 1.<sup>º</sup> Si bien el acto administrativo en que consiste la liquidación del impuesto debe ser reclamado en el plazo de quince días, tal plazo se cuenta desde el siguiente al en que haya sido debidamente notificado; y si no consta hecha la notificación en forma debida, ha de entenderse hecha en tiempo la reclamación. 2.<sup>º</sup> El trámite de poner de manifiesto el expediente para hacer alegaciones ha de entenderse en segunda instancia, y si hay más de un apelante. 3.<sup>º</sup> No es deducible la deuda reconocida en un testamento, aunque haya mediado sentencia en juicio equitativo, si la ejecución ha sido debida a allanamiento del demandado, fundado en lo dispuesto en ese testamento.

1.<sup>º</sup> Si bien el artículo 200 del Reglamento del impuesto dispone que las liquidaciones del impuesto constituyan actos reclamables, el 62 del de Procedimiento dispone que los quince días para reclamar se cuenten desde que el acto haya sido debidamente notificado; y no cumplidos en la notificación los requisitos exigidos en el párrafo segundo del 34 de este último Reglamento, sin lo cual la notificación se entiende como no hecha, según el párrafo quinto del mismo artículo, a menos que la parte interesada se dé por notificada, ha de admitirse el recurso, no desestimándole por extemporáneo, aunque hayan pasado los quince días.

2.<sup>º</sup> Según el artículo 89 del mismo Reglamento y Sentencia de 26 de Mayo de 1928, sólo es admisible el trámite de alegaciones en segunda instancia si hay más de un apelante.

3.<sup>º</sup> Según el artículo 101, párrafo primero, del Reglamento sólo son deducibles en las herencias las deudas contra el causante que consten en documento público que lleve aparejada ejecución según el 1.492 de la ley de Enjuiciamiento civil, en cuyo concepto no puede estimarse comprendida la deuda reconocida por el causante en su testamento, según el párrafo cuarto del mismo, aunque se hubiese dictado sentencia por un Juzgado en juicio ejecutivo seguido por el acreedor contra la herencia yacente, en que se reconoció la existencia de la deuda y se ordenó hacer traba y remate de los bienes embargados, porque limitándose al orden fiscal, y sin entrar en otra clase de consideraciones, es lo cierto que

tal sentencia se funda únicamente en la deuda hecha por el causante en su testamento, reconocimiento que no es bastante para rebajar la deuda del caudal hereditario; además, la sentencia es posterior al fallecimiento del causante, y carece del requisito exigido por el mismo artículo de ser el documento anterior a la fecha de apertura de la sucesión; éste es el criterio de las sentencias del Tribunal Supremo de 31-12-1921, 20-11-1922, 17-2-1923, 27-12-1927 y 20-2-1928. (Acuerdo del Tribunal Central de 20 de Enero de 1931.) 53 de 1930.

#### IV

*Deducción de deudas manantes de letras de cambio. No son deducibles de una herencia las letras de cambio aceptadas por el causante, pero de fecha de vencimiento posterior al fallecimiento de aquél, cuya firma no fué reconocida por él ni por sus herederos ante Juez competente.*

Solicitado por unos herederos la rebaja del caudal relichto de deudas que constaban en letras de cambio aceptadas por el causante, aunque eran de fecha posterior al fallecimiento de aquél, reconocidas por los herederos, relacionadas en la escritura partitions, alegando que, según el artículo 101 del Reglamento y la sentencia del Supremo de 1 de Abril de 1918, es suficiente, para deducir una deuda que el documento en que conste sea indubitable, aunque no lleve aparejada ejecución, porque a los efectos del impuesto no se trata de abrir un procedimiento ejecutivo, sino de hacer fe en juicio, accedió el Tribunal provincial; pero interpuesto recurso por la Dirección de lo Contencioso, el Central revoca tal acuerdo, y fija esta doctrina. Las deudas sólo pueden deducirse del caudal relichto si constan por documento bastante para hacer fe en juicio, según el artículo 1.429 de la ley de Enjuiciamiento civil, conforme al 101 del Reglamento del impuesto; la excepción del 101, taxativa y concreta, no tiene otro alcance que el que se sigue de sus palabras, según las que no basta que el documento haga fe en juicio, sino que es preciso que lo sea «a tenor del artículo 1.429 de dicha ley», o sea que el documento tenga un grado de fehaciencia especificada en dicho artículo, el cual enumera los títulos que tienen fuerza ejecutiva, con exclusión de todos los

demás ; la sentencia de 1 de Abril de 1918 citada fué declarada inejecutable por Real orden de 14 de Julio siguiente, y además el criterio sostenido en aquella es contrario al de otras del mismo Tribunal de 31 de Diciembre de 1921 y 23 de Enero de 1923 ; según el número 4 del repetido artículo 1.429, las letras de cambio llevan apatejada ejecución no solamente después de haber sido protestadas sin poner tacha de falsedad, sino también cuando han sido reconocidas por el aceptante ; pero requiriéndose, según los números 2 y 4 del mismo artículo, que el reconocimiento sea judicial, y como en este caso las letras fueron aceptadas por el causante, pero su firma no fué reconocida por él ni por sus herederos ante Juez competente, sino sólo en la escritura particional, es visto que las letras carecerían de fuerza ejecutiva en el momento de su transmisión sucesoria, así como después de ella, y no son deducibles. (Acuerdo del Tribunal Central de 11 de Noviembre de 1930.) 54-1930.

## V

*Contrato de obras con suministro. Hecho un contrato de obras con suministro en cuya escritura se indica que el 50 por 100 del precio tiene el carácter de ejecución de obra, y el otro 50 por 100 el de suministro, según certificado unido a la escritura al final de la copia, expedida por el Ingeniero correspondiente, el cual expresa que aproximadamente el 50 por 100 se invertirá en jornales, no reúne los requisitos necesarios para que tal distribución prevalezca sobre la presunción legal, según la que deben estimarse dos tercios como contrato de compraventa o transmisión de bienes y un tercio como suministro, a menos de especificarlo en el contrato mismo, es decir, expresa y detalladamente, partida por partida, en el contrato mismo o en documentos que formen parte de él, y para todos los efectos y no meramente al del pago del impuesto de derechos reales, y no puede entenderse reemplazada tal declaración por una certificación hecha fuera del contrato por la persona obligada y en globo, fijando el tanto por ciento que a su juicio corresponda.*

Es doctrina repetidamente fijada por el Tribunal Central, entre otros, en acuerdos de 26 de Noviembre de 1929 y 25 de Marzo,

13 de Mayo y 7 de Julio de 1930, en vista de los artículos 2.<sup>º</sup>, número 15, de la ley, y 4 del artículo 18 y párrafo tercero del 25 del Reglamento. (Acuerdo del Tribunal Central de 11 de Junio de 1930.) 55 de 1930.

## VI

*El acto por el cual dos socios extraen del acervo social un inmueble y lo sustituyen por una cantidad equivalente en metálico, aportado por mitad por ambos, no constituye modificación social sujeta al impuesto como acto de la Sociedad, sino una compraventa, liquidable como tal.*

Contra liquidación en que tal acto se estimó como compraventa acudieron los socios, alegando que el precepto fiscal aplicable era el artículo 19, párrafo 13, del Reglamento del impuesto, por cuantía en el presente caso no ha habido más que una simple subrogación de bienes y un acto unilateral realizado por un solo sujeto de derecho sobre su propio patrimonio, faltando todos los requisitos de la compraventa, tratándose de dos actos: uno de reducción y otro de ampliación de capital; y que se debían girar dos liquidaciones por concepto de Sociedades.

Así lo acordó el Tribunal Provincial; pero el Central lo revoca; según el artículo 2., apartado 16, números 57, 59 y 60, de la tarifa, y los artículos 5.<sup>º</sup>, números 16 y 19, del Reglamento, son aquellos que tiene por objeto la aportación de bienes, el aumento o disminución de capital social, la adjudicación de bienes por disolución o rescisión parcial de la Sociedad, o bien alguna modificación o transformación por cambio de naturaleza, forma u objeto, facultades u operaciones. En el caso reseñado no se efectúan ninguna de esas operaciones, pues sólo se trata de la sustitución de una finca por el metálico equivalente, sin trascendencia en relación con el funcionamiento de la Sociedad, que continuará rigiéndose por las mismas estipulaciones de su constitución. Atendiendo a la verdadera naturaleza del acto, según el artículo 41 del Reglamento, debe calificarse como compraventa entre la Sociedad y los socios, pues la finca sale del patrimonio social a cambio del metálico en que está valorada, y los socios adquieren la finca por ese metálico.

co, cumpliendo el artículo 1.445 del Código civil, sin que a ello se oponga que sean los mismos socios quienes la trasmitan, pues la Sociedad es persona jurídica distinta de los socios, según el artículo 135 del Código civil y 116 del de Comercio. (Acuerdo del Tribunal Central de 15 de julio de 1930.) 58 de 1930.

## VII

*Exenciones de casas baratas. La exención otorgada a éstas alcanza sólo al solar y no al edificio construido en él.*

Según el artículo 8.<sup>º</sup> del Reglamento del impuesto, dispone que ni aun a pretexto de ser dudosos, podrán exceptuarse del impuesto otros actos o contratos que los del artículo 6.<sup>º</sup> del mismo, precepto que se halla en armonía con el 5.<sup>º</sup> de la ley de Contabilidad, que prohíbe perdones o moratorias de contribuciones, a no ser en los casos establecidos en la ley; el artículo 6.<sup>º</sup> del Reglamento citado, en su número 33, dispone que gozarán de exención los actos y contratos a que se refieren los Reales decretos de 10 de Octubre de 1924 y 29 de Julio de 1925, disposiciones fundamentales en esta materia; y como el artículo 10 del primero declara exenta la adquisición y venta de los terrenos destinados a casas de tal naturaleza, siempre que hayan obtenido y conservado la debida aprobación, no es lícito ampliar la exención a las edificaciones hechas en dichos solares, interpretación extensiva que pugnaría con el artículo 8.<sup>º</sup> del impuesto, y que no encontraría apoyo en ninguna de las disposiciones reglamentarias del Ministerio del Trabajo, al regular los decretos de casas baratas. (Acuerdo del Tribunal Central de 2 de Diciembre de 1930.) 59-1930.

## VIII

*Plazo para promover reclamación. Es de quince días desde que se notifica el acuerdo constitutivo del acto administrativo, por lo que acordada en 6 de Noviembre la denegación del fraccionamiento del pago del impuesto, notificado ese acuerdo en 8 del mis-*

mo y promovida la apelación el 14 de Enero, es evidente que, a tenor del artículo 62 del Reglamento de Procedimiento, era firme el acuerdo reclamado, que, según el 135 del de Derechos reales, constituía acto administrativo.

## IX

*Beneficencia. La donación de una casa hecha al Instituto de Madres Oblatas de Z. está sujeta al impuesto de derechos reales por el tipo corriente y no por el tipo especial de beneficencia.*

Por escritura pública cinco Madres Oblatas del Santísimo Redentor compraron una casa en Z. y establecieron entre sí una Sociedad llamada tontina respecto de la propiedad de la finca, haciendo constar en convenio posterior que vivían tres de las seis que le concertaron; fallecidas dos de ellas, la sobreviviente, reputándose dueña de la totalidad de la finca por muerte de las copropietarias, hizo donación, en escritura pública, al Instituto de Reverendas Madres Oblatas del Santísimo Redentor. El Liquidador, presentada la escritura de donación, giró liquidaciones por herencia de las diversas sucesiones de la parte de casa que correspondió a cada religiosa en la tontina a favor de las sobrevivientes y por la donación de la casa de la última propietaria al Instituto de Madres Oblatas; contra todas las liquidaciones recurrió la Superiora General del Instituto, pidiendo se declarasen prescritas las sanciones de la religiosa fallecida en 1912 y que se liquidase al tipo benéfico, según el párrafo segundo del número 9 de la tarifa.

La reclamación es desestimada.

La declaración de establecimiento benéfico a favor del asilo constituido en Z. por la Congregación de Oblatas del Santísimo Redentor no puede aprovechar al Instituto de dichas religiosas para que se aplique la tributación especial del número 7, párrafo segundo, de la tarifa y el artículo 28, párrafo cuarto, del Reglamento, pues no se ha demostrado, ni siquiera se ha alegado, que ambas entidades sean una sola persona jurídica, ni que el Instituto dedique todos sus bienes o, al menos la finca donada, a los fines del asilo, por lo cual es de aplicación el párrafo sexto del artículo 28,

que niega el tipo de favor cuando hay persona interpuesta y el legado no se hace a los establecimientos mismos. Las sentencias del Supremo de 22 de Abril de 1911, 24 de Septiembre de 1915 y 17 de Octubre de 1924 se refieren a entidades directamente clasificadas como de beneficencia, o cuyos bienes o actividades estaban demostrado se hallaban en su integridad consagradas al servicio benéfico que gozaban de la clasificación. En cuanto a las liquidaciones giradas a cargo de los derechohabientes de cada religiosa recurrente, ni por sí ni como Superiora del Instituto ha demostrado ser tal derechohabiente, careciendo de personalidad para reclamar. (Acuerdo del Tribunal Central de 9 de Diciembre de 1930) 63-1930.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.